

УДК 657.1:476

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ
НА ПРОВЕДЕНИЕ САНАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЯ-ДОЛЖНИКА**

канд. экон. наук, доц. В.С. КИВАЧУК, О.В. СЕНОКОСОВА
(Брестский государственный технический университет)

Определено новое понятие «бухгалтерская санация» организации, которое характеризует порядок и правомерность использования специальных способов и методов бухгалтерского учета, дающих возможность адекватно оценить финансовое положение предприятия-должника и эффективность санационных мероприятий. Выделены основные направления проведения санационных мероприятий, заключающиеся в управлении задолженностью, имуществом, доходами и расходами предприятия. Предложена группировка расходов на проведение санации в разрезе инвестиционных, производственных, социально-трудовых, экологических, а также разработана система специальных субсчетов, позволяющих осуществлять аналитический учет данных расходов в предложенной Ведомости учета затрат на проведение санации. Определено новое понятие «чистые санационные расходы», которые исчисляются как разница между расходами на проведение санации и санационными доходами. Данный показатель позволяет оценить экономическую эффективность санационных мероприятий путем сопоставления с финансовым результатом деятельности предприятия.

Введение. В настоящее время экономический кризис приводит к ослаблению, а в дальнейшем и к банкротству определенное количество предприятий во всем мире. Одним из негативных последствий ликвидации субъекта хозяйствования является безработица и снижение социальной защищенности населения. При решении дальнейшей судьбы градообразующих предприятий, оптимальной с позиции государства (сохранение рабочих мест, удовлетворение социально-культурных потребностей населения и т.д.), работников и должника, является процедура финансового оздоровления – санация. Кредиторы же не всегда будут заинтересованы в проведении санации, так как на срок, предусмотренный судебной процедурой, откладывается удовлетворение их требований с приостановкой начисления процентов, неустойки и иных экономических санкций. Но при этом появляется вероятность получения долга, если имущества должника не достаточно для удовлетворения всех кредиторов до начала санации. В период санации бухгалтерскому учету отводится особая роль, которая заключается в обеспечении предприятия, кредиторов и представителей хозяйственного суда необходимой информацией, позволяющей оценить эффективность санационных мероприятий.

Основная часть. Судебная санация является особым периодом функционирования любого предприятия, что оказывает влияние на методику ведения бухгалтерского учета. Это обуславливается тем, что в **ограниченный период времени** к субъекту хозяйствования применяется:

- **особый режим налогообложения.** Срок уплаты налоговых платежей и сборов, начисленных до начала введения санации, откладывается до момента ее окончания без начисления пени и штрафов [1, ст. 91];
- **особый режим расчетов.** Учет расчетов с кредиторами в период санации должен осуществляться в соответствии с требованиями статей 90, 91, 102, 138, 144 Закона Республики Беларусь «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» от 18.07.2000 г. № 423-З [1];
- **особые условия организации бухгалтерского учета.** Проведение санации является изменением условий хозяйствования, что позволяет вносить изменения в учетную политику предприятия.
- **особые условия хозяйствования.** Предоставляется государственная помощь, льготные кредиты, меняется форма собственности, проводится репрофилирование производства, продается имущество и др.;
- **возникновение дополнительных расходов,** связанных с проведением санации: судебные (вызванные возбуждением дела о банкротстве и санации), выплата вознаграждения антикризисному управлению, расходы на проведение санационных мероприятий (в соответствии с планом санации) и др.

Все описанные особенности вызывают необходимость пересмотра порядка ведения бухгалтерского учета предприятий, находящихся на стадии санации.

Согласно Закону Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» одной из задач бухгалтерского учета является предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности предприятия и выявление резервов его финансовой устойчивости [2, ст. 4]. Для реализации данной задачи необходимо оперативное формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия, что позволит, по нашему мнению, считать бухгалтерский учет одним из инструментов, содействующих успешному проведению санации предприятия-должника.

Особую важность это приобретает в период проведения судебной санации, когда для спасения предприятия антикризисный управляющий обязан использовать все имеющиеся возможности. Одним из таких инструментов является бухгалтерский учет, позволяющий не только регистрировать факты хозяй-

ственной деятельности, но и представлять их в форме, позволяющей квалифицированным пользователям проводить оценку эффективности санационных мероприятий.

В связи с этим мы предлагаем ввести понятие *бухгалтерской санации*, определяющей порядок и правомерность использования специальных способов и методов бухгалтерского учета, позволяющих представить информацию о финансово-хозяйственной деятельности предприятия-должника в форме, способствующей своевременному принятию правильных управленческих решений квалифицированным пользователем. Бухгалтерская санация позволяет более адекватно оценить финансовое положение предприятия-должника и эффективность санационных мероприятий.

Необходимо заметить, что бухгалтерская санация может проводиться только в рамках судебной процедуры, так как в противном случае ее разрешение на государственном уровне для всех предприятий может стать инструментом нечестной конкурентной борьбы (выделено нами).

Бухгалтерская санация предусматривает проведение санационных мероприятий в рамках одного из следующих основных направлений:

- 1) управление задолженностью предприятия;
- 2) управление имуществом предприятия;
- 3) управление доходами предприятия;
- 4) управление расходами предприятия.

Управление задолженностью предприятия проводится в рамках осуществления следующих мероприятий, которые представлены в разрезе трех основных направлений (рис. 1).

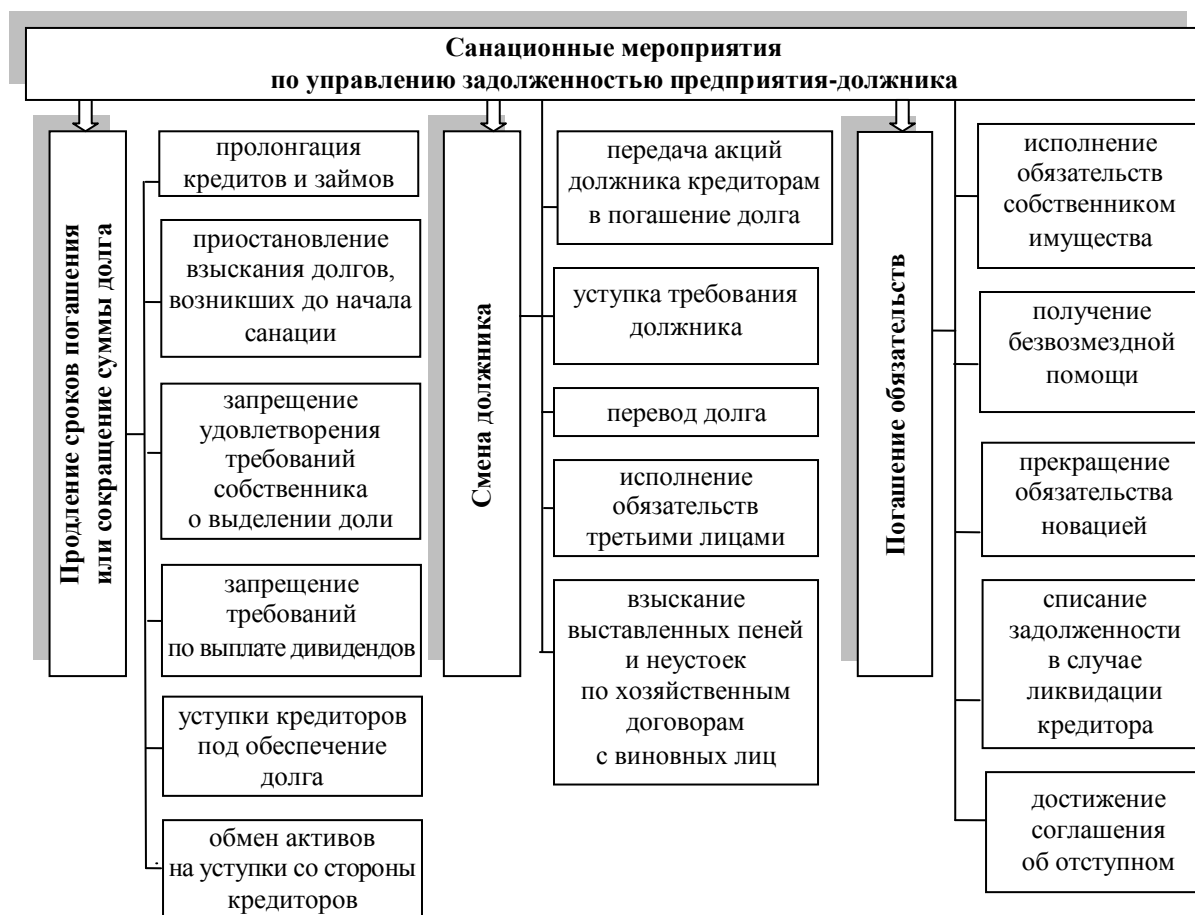


Рис. 1. Группировка санационных мероприятий по управлению задолженностью предприятия-должника

Санационные мероприятия по управлению имуществом предприятия предполагают процедуры, сгруппированные по трем основным направлениям (рис. 2).

Управление доходами предприятия направлено на привлечение дополнительных источников (прибыли от участия в совместной деятельности, арендной платы от сдаваемого в аренду имущества, получение льготных кредитов и т.д.) с целью покрытия необоснованных производственных затрат или списания текущих убытков предприятия.

Управление расходами предприятия предусматривает снижение затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), операционных и внеоперационных расходов. Управление расходами может

реализовываться в результате проведения диверсификации производства, глубокого анализа элементов себестоимости с целью изыскания резервов ее снижения, аутсорсинга, закрытия нерентабельных производств, закрытия, продажи или выделения на самостоятельный баланс филиалов, представительств и др.



Рис. 2. Классификация санационных мероприятий по управлению имуществом предприятия-должника

С целью определения экономической эффективности проведенных санационных мероприятий необходимо рассчитать с максимальной точностью общую сумму затрат на проведение санации. Аналитический учет данных расходов целесообразно осуществлять в разрезе четырех основных групп, представленных на рисунке 3.

Действующим Планом счетов бухгалтерского учета не предусмотрено использование дополнительных счетов или субсчетов для отражения расходов на проведение санационных мероприятий. Между тем информация о расходах на проведение санации является важной для антикризисного управляющего, кредиторов и хозяйственного суда, в связи с чем ее формирование целесообразно осуществлять в рамках управленческого учета. На основе вышесказанного мы предлагаем использование двух вариантов учета расходов на проведение санации, при этом право выбора одного из них должно оставаться за предприятием исходя из степени его автоматизации.

Вариант 1. Для накопления информации о расходах на проведение санационных мероприятий предлагаем ввести дополнительные субсчета аналитического учета к следующим счетам:

08 – 08/С «Вложения во внеоборотные активы в период санации» – для отражения инвестиционных расходов в рамках судебной санации;

20 – 20/С «Расходы основного производства на проведение санации»;

23 – 23/С «Расходы вспомогательного производства на проведение санации»;

25 – 25/С «Общепроизводственные расходы на проведение санации»;

26 – 26/С «Общехозяйственные расходы на проведение санации»;

29 – 29/С «Расходы обслуживающих производств и хозяйств на проведение санации»;

91 – 92/С «Внереализационные доходы и расходы на проведение санации»;

92 – 92/С «Внереализационные доходы и расходы на проведение санации»;

97 – 97/С «Расходы будущих периодов, связанные с проведением санации», которые позволят отражать производственные, социально-трудовые, экологические и другие расходы на проведение санации.

Использование данных субсчетов легко вписывается в общую схему бухгалтерского учета затрат на проведение санационных мероприятий, соответствующую действующему законодательству Республики Беларусь, так как все открываемые субсчета в конце месяца необходимо закрывать на основной счет бухгалтерского учета (рис. 4). Открываемые субсчета являются промежуточными и сальдо на конец месяца не имеют.

Вариант 2. Для учета санационных расходов предлагаем ввести отдельный счет бухгалтерского учета, например 93 «Доходы и расходы на проведение санации», на котором будут отражаться по дебету все произведенные расходы, а по кредиту – суммы, относимые на увеличение доходов (материальные ценности, приходящиеся после ликвидации основных средств, списываемые безнадежные к взысканию кредиторские задолженности, излишки, выявленные при инвентаризации и др.). Счет 93 также должен быть промежуточным, его необходимо закрывать на основные счета бухгалтерского учета. В результате этого счет 93 не будет иметь сальдо на конец месяца, а необходимая информация будет сгруппирована в разрезе аналитических статей.

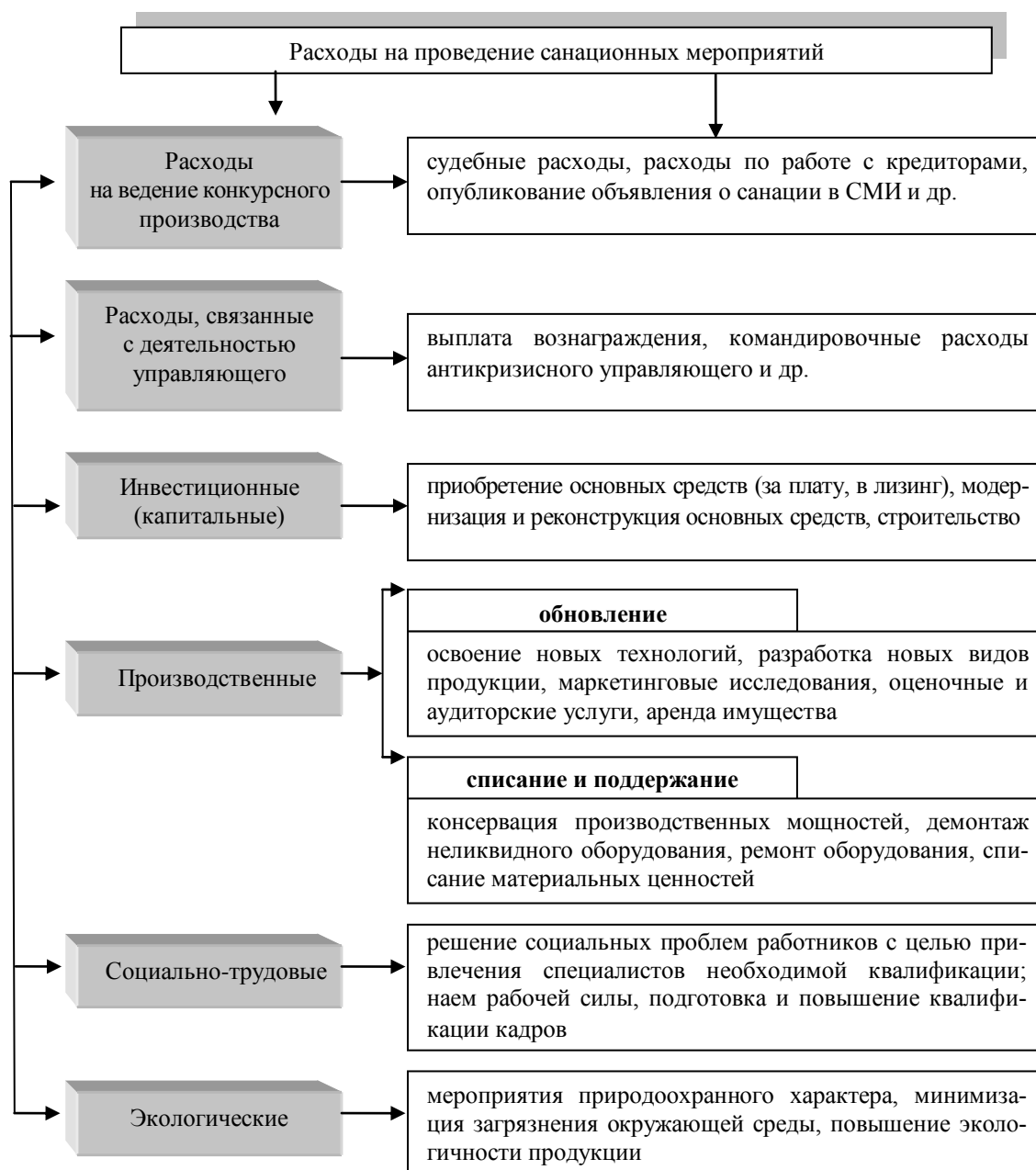


Рис. 3. Группировка расходов на проведение санационных мероприятий

При использовании автоматизированной формы бухгалтерского учета применение рассмотренных методик не представляет для предприятия никакой сложности.

Сравнительная характеристика двух предлагаемых вариантов учета расходов на проведение санации представлена на рисунке 5.

Для группировки затрат на проведение санационных мероприятий за месяц и накопительным итогом с начала санации предназначен специальный регистр бухгалтерского учета – **Ведомость учета затрат на проведение санации** (таблица). Данная Ведомость позволяет отражать санационные расходы в разрезе их видов (открытие конкурсного производства, содержание управляющего, санационные мероприятия и т.д.). При этом есть возможность определять общую сумму расходов по каждой группе отдельно в целом за месяц и накопительным итогом с начала процедуры санации. Группировка затрат по видам может изменяться в зависимости от особенностей процедуры санации каждого предприятия. По необходимости можно выделять наиболее важные виды расходов или объединять незначительные.

На основании данных Ведомости учета затрат на проведение санации появляется возможность рассчитать **чистые санационные расходы**, которые определяются как разница между расходами на проведение санации и санационными доходами.



Рис. 4. Общая схема бухгалтерского учета расходов на проведение санационных мероприятий



Рис. 5. Сравнительная характеристика предлагаемых вариантов бухгалтерского учета расходов на проведение санации

Показатель чистых санационных расходов позволяет оценить экономическую эффективность санационных мероприятий ($\mathcal{E}\phi^{сан}$), которая определяется соотношением финансового результата от деятельности предприятия (Π_p) к расходам на проведение санационных мероприятий ($P_{сан}$):

$$\mathcal{E}\phi^{сан} = \frac{\Pi_p}{P_{сан}}.$$

При этом имеется возможность рассчитывать как общий показатель экономической эффективности (используя в расчетах прибыль (убыток), отражаемый по строке 200 ф. № 2 Отчета о прибылях и убытках), так и частные (варьируя показателями финансового результата и санационных расходов). Показатель экономической эффективности в период проведения санации, как правило, будет иметь знак «-», однако его рост будет характеризовать положительные тенденции в развитии предприятия. Для более точной оценки экономической эффективности санационных мероприятий целесообразно использовать показатель чистых санационных расходов без учета инвестиционных расходов, так как введенные в действие основные средства в дальнейшем будут переносить свою стоимость частями на затраты производства и будут включаться в состав текущих санационных расходов.

Ведомость учета затрат на проведение санации за _____ месяц 200_г.

Вид затрат	Дебет счетов				Всего за месяц	Кредит счетов			Всего за месяц	Итого чистые санационные расходы	
	08/С	20/С	26/С	и др.		10	...	и др.		за месяц	с начала санации
А. Инвестиционные (капитальные) расходы											
.....											
Б. Текущие расходы											
1. Затраты, связанные с открытием конкурсного производства и введением режима санации											
.....											
2. Затраты, связанные с деятельностью управляющего											
.....											
3. Затраты, связанные с проведением санационных мероприятий											
а) производственные											
.....											
б) социально-трудоустройство											
.....											
в) экологические											
.....											
Всего за месяц											
Итого с начала санации											

Источник: собственная разработка.

Закключение. В период проведения санации перед управляющим и руководством предприятия-должника стоят важные задачи по выведению предприятия из кризиса, следовательно, именно в этот период резко возрастает важность и ответственность в отношении принимаемых управленческих решений по причине ограниченности времени проведения судебной санации. Повышенные требования к качеству управленческих решений усиливают роль бухгалтерского учета в обеспечении достоверной информацией заинтересованных лиц. Предлагаемая методика учета расходов на проведение санационных мероприятий позволит контролировать их величину в разрезе отдельных групп, а также проводить оценку общего и частных показателей экономической эффективности оздоровительных мероприятий в период проведения санации и по его окончании.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об экономической несостоятельности (банкротстве): Закон Респ. Беларусь, 18 июля 2000 года, № 423-З // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2000. – № 2/198.
2. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 дек. 1994 года, № 3321–XII // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2001. – № 2/449.
3. О некоторых вопросах экономической несостоятельности (банкротства): Указ Президента Республики Беларусь, 12 ноября 2003 года, № 508 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 1/5085.

Поступила 18.02.2009